

辨认净资产份额之差,调整合并报表中的资本公积(股本溢价),资本公积(股本溢价)的余额不足冲减的,调整留存收益。当该子公司的母公司编制合并报表时,两种合并顺序也可能对合并报表权益结构产生不同影响。

在一次合并法下,新增长期股权投资成本与按照新增持股比例应享有被控股方的可辨认净资产份额之差,会增加或减少最高层次母公司合并报表中的资本公积或留存收益。

在分步合并法下,新增长期股权投资成本与按照新增持股比例应享有被控股方的可辨认净资产份额之差,会增加或减少本层次合并报表中的资本公积或留存收益,但在后续层次合并报表时,随着该层次合并报表所有者权益项目与有关长期股权投资的抵销,对资本公积或留存收益的调整影响被消除。所以,在最终完成的集团合并报表中,对该类事项只能反映最高层次母公司购买子公司少数股权发生的新增投资成本与按照新增持股比例应享有子公司可辨认净资产份额之差对权益的调整。

分析合并顺序对购买子公司少数股权有关权益结构的影响,两种方法下合并报表差异的成因,与同一控制下企业合并两种编表顺序的差异成因相类似。

三、有关避免合并顺序不同引发差异的建议

(一)有关不同合并顺序的适用范围

在简单控股关系下,如通过直接控股方式控制子公司,一次合并法和分步合并法都宜采用。但在复杂的控股关系下,如母公司通过直接加间接方式控股子公司或不同层次子公司相互之间持股,采用一次合并法不仅可以简化合并报表程序和避免重复抵销或遗漏抵销的差错,而且能够从集团

整体关注内部交易对控股股东权益与非控股股东权益的影响,全面反映同一控制下权益合并和购买子公司少数股权的事项对于合并权益结构的变动,有助于避免因合并顺序不同产生的差异。对于存在复杂控股关系且子公司数量较大的企业集团,还可将两种方法结合使用。当然,如果最高层次以下级别的母公司需要对外报送财务报表,也可以部分采用分步合并法。

(二)有关合并报表实务的改进

1. 关于内部交易未实现损益的抵销

无论选择一次合并法还是分步合并法,均应按照拥有股份的比例抵销内部交易未实现损益,即按持股比例将未实现损益在归属于母公司所有者的净利润与少数股东损益之间分摊抵减,这样可以避免抵销内部交易时因合并顺序不同而产生的差异。

2. 关于留存收益回转及合并差额对权益结构的调整

对于同一控制下企业控股合并时归属于合并方的留存收益回转,购买子公司少数股权时新增长期股权投资成本与按新增持股比例应享有可辨认净资产公允价值份额之差的调整:如果在非最高层次编制合并报表时都只作备查处理,只有在最高层次合并报表时,才对归属于合并方的留存收益予以回转或将合并差额调整所有者权益项目,这样就可以避免因合并顺序不同而导致权益结构产生差异。

(本文受上海市教育委员会重点学科建设项目资助,项目编号:J51701) ■

(作者单位:上海立信会计学院
立信会计师事务所有限公司)
责任编辑 武献杰

● 简讯

注册会计师行业领军人才第十三期培训班开班

不久前,注册会计师行业领军人才第十三期培训班在北京国家会计学院开班,财政部副部长王军出席开班式,对行业领军人才提出了“正心、修身、齐家、治国”四项要求。第一,要正心。一是要有诚信之心,诚信是注册会计师行业的根本。二是要有上进之心,行业发展要求领军人才勇担重任,要保持终生学习,终生上进。三是要有开拓之心,领军学员要坚持学以致用,开拓新业务,引领新发展。第二,要修身。一是要提高业务水平,领军学员的目标应当是国际水准、国际资质。二是要提高综合素质,领军学员应当在专业知识、领导能力等各个方面加强研习,提升自身素质。三是要提升战略理念,领军学员要学会站在行业全局高度思考问题,所做的工作要以促进行业发展为标准。第三,要齐家。一是要为所在会计师事务所的发展做贡献。二是要为注册会计师行业的发展做贡献。三是要有奉献精神。第四,要治国。一是要意识到,做好行业的事情,不仅仅是为了行业的发展,更是为国家经济社会发展服务。二是要培养社会责任感,要为国家发展承担社会责任。三是要培养人文情怀,敢于创新,在国际业务市场上能拼能打,善拼善打。

(本刊记者)